



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.720418/2007-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.216 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de novembro de 2020
Recorrente MINERAÇÃO SANTA ELINA IND. E COM. S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

É facultada à autoridade julgadora a determinação para realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias para a apreciação de provas. O simples fato do julgador indeferi-las por considerá-las prescindíveis, não acarreta em cerceamento de defesa.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). NÃO EXIGÊNCIA. ORIENTAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER PGFN/CRJ Nº 1329/2016.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de preservação permanente, é dispensável a protocolização tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental (ADA) junto ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), ou órgão conveniado. Tal entendimento alinha-se com a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atuação dos seus membros em Juízo, conforme Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça, desfavorável à Fazenda Nacional.

Para fins de exclusão da tributação relativamente à área de preservação permanente é necessária a comprovação dessa área por meio de laudo técnico idôneo ou do Ato do Poder Público que assim a declarou.

ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 122, a averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, e rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento ao recurso voluntário quanto à Área de Reserva Legal (ARL), reconhecendo-se a dedução de 7.273,902 ha a esse título, e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso quanto à Área de Preservação Permanente (APP), reconhecendo-se a dedução de 3.248,94378 ha a esse título. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Honório Albuquerque de Brito, Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento do recurso quanto à APP.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Honório Albuquerque de Brito (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcio Augusto Sekeff Sallem e Ana Cláudia Borges de Oliveira. Ausente o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, substituído pelo conselheiro Honório Albuquerque de Brito.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 1ª Turma da DRJ/CGE, consubstanciada no Acórdão 04-19.289 (fl. 105), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Autuada.

Na origem, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento (fl. 2) com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da área de preservação permanente declarada, (ii) não comprovação da área de reserva legal e (iii) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua impugnação (fl. 14), a qual foi julgada improcedente pela DRJ, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

NULIDADE.

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos contidos no art. 11 do mesmo Decreto, não pode prosperar a alegação de nulidade do lançamento.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

ÁREAS ISENTAS. TRIBUTAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência em seu imóvel de áreas não sujeitas à tributação pelo ITR, previstas na Lei n.º 9.393/1996. A exigência de apresentação do ADA ao Ibama tem previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (fl. 124), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa;
- (ii) prescindibilidade de apresentação do ADA para dedução da APP e ARL; e
- (iii) comprovação da APP e da ARL por meio de laudo técnico.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Notificação de Lançamento com vistas a exigir débitos de ITR em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) não comprovação da área de preservação permanente, (ii) não comprovação da área de reserva legal e (iii) não comprovação, por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, do valor da terra nua declarado.

A Contribuinte, conforme igualmente exposto linhas acima, defende, em síntese, (i) a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, (ii) a prescindibilidade de apresentação do ADA para dedução da APP e ARL, (iii) a comprovação da APP e da ARL por meio de laudo técnico.

Passemos, então, à análise das razões de defesa sustentadas pela Contribuinte.

Das Considerações Iniciais

Antes de adentrarmos na análise das razões recursais propriamente ditas, impõe-se fazer, neste momento, algumas considerações iniciais acerca da base legal do ITR.

Para tanto, valho-me dos escólios do Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, *in verbis*:

Contextualização do Imóvel Rural no Ordenamento Constitucional Brasileiro

A Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, buscou assegurar o necessário equilíbrio entre a garantia individual da propriedade privada e sua função social como princípio da ordem econômica. Assim entendido, a primeira se apresenta atrelada à segunda tanto no capítulo dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos - art. 5º, XXII e XXIII - como naquele dos Princípios Gerais da Atividade Econômica - art. 170, II e III - nestes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...], à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Art. 170. A ordem econômica, [...], conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade.

Refinando o raciocínio, vê-se que a Carta Magna, pontual e especificamente, traz estímulos especificamente voltados ao cumprimento da função social do imóvel rural, seja estabelecendo os critérios de seu respectivo atingimento - art. 186, I e II - seja restringindo em si o próprio direito fundamental de propriedade - arts. 184, caput, e 185, II e § único - *in verbis*:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social [...];

Art. 185. São insuscetíveis de desapropriação para fins de reforma agrária:

[...]

II - a propriedade produtiva.

Parágrafo único. A lei garantirá tratamento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos a sua função social;

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

Nessa perspectiva, sopesando os comandos constitucionais vistos nos arts. 186 e 184 acima, infere-se que, numa suposta relação hipotética, o primeiro pode se apresentar como antecedente e o segundo como consequente, ou seja, em situação extremada, o descaso com a função social do imóvel rural poderá implicar sua desapropriação por interesse social. Assim entendido, é imprescindível a conciliação entre os interesses individuais decorrentes do direito de propriedade e os coletivos advindos com a justa solidariedade social, razão por que, quanto a isso, o comando constitucional sinaliza as potenciais hipóteses:

1. os legisladores deverão estimular referido equilíbrio, mediante normas incentivadoras de condutas salutares tanto do ponto de vista individual quanto coletivo;

2. os governos deverão promover políticas públicas direcionadas a tais finalidades;

3. os operadores do direito deverão orientar suas decisões com vistas ao atendimento dos preceitos ora discorridos;

4. à sociedade organizada, sem desrespeitar a propriedade privada, deverá exigir o cumprimento da função social da terra;

5. o proprietário individual do imóvel rural deverá conduzir seus propósitos pessoais com apreço aos interesses da coletividade.

Descendo a pirâmide, passaremos a analisar o delineamento do aludido tributo - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

ITR - Aspectos constitucionais

Trata-se de imposto de competência da União - CF, de 1988, art. 153, VI - de função eminentemente extrafiscal, cujos contornos são desenhados para estimular o cumprimento da função social do imóvel rural considerado, possibilitando benefícios à sociedade, sem prejuízo do exercício do direito de propriedade pelo seu titular. Confirma-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

A citada progressividade fiscal se traduz em instrumento de intervenção na propriedade privada com vistas a inibir a manutenção de imóvel rural improdutivo, em atendimento à função social que a Constituição determinou fosse observada, conforme já se transcreveu no tópico anterior (arts. 5º, XXIII, e 170, II). Ainda no mesmo sentido, na forma também já vista precedentemente, o mandamento Constitucional, por um lado, declarou a propriedade produtiva insuscetível de desapropriação para reforma agrária (art. 185, II); por outro, delineou a função social que o imóvel há de cumprir, estabelecendo os critérios do aproveitamento racional da terra, como também a utilização adequada dos recursos disponíveis e a preservação do meio ambiente (art. 186, I e II).

Na mesma esteira do cumprimento da função social do imóvel rural, diretamente, a Matriz Constitucional traz a imunidade do ITR atinente à pequena gleba rural quando atendidas as circunstâncias ali delineadas (art. 153, § 4º, II). Não de modo diferente, embora indiretamente, pode-se compreender que o cumprimento da função social do imóvel rural também foi privilegiado, na medida em que a Carta sinaliza imunidade dos imóveis pertencentes à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas, instituições de educação e assistência social nos termos por ela estabelecidos (art. 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º).

Por fim, a Carta Constitucional define que as normas gerais em matéria tributária serão estabelecidas por meio de lei complementar, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores**, bases de cálculo e contribuintes; (*grifo nosso*)

ITR - Aspectos legais

Hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuinte

No atendimento do comando constitucional acima transcrito (art. 146, III, alínea "a"), dispondo sobre o aspecto material da incidência de referido Tributo, o Código Tributário Nacional (CTN) - recepcionado com força de lei complementar pela CF, de 1988 - em seus arts. 29 a 31, definiu que o ITR tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município; por base de cálculo o seu valor fundiário e como contribuinte o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, nestes termos:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário;

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Norma legal vigente

Nessa esteira, em consonância com as disposições contidas nas normas gerais transcritas acima, a Lei Federal nº 9.393, de 1996, delimita os contornos do fato gerador (art. 1º), do contribuinte (art. 4º) e da base de cálculo (arts. 8º) do reportado Imposto, nestes termos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Base de cálculo - VTN tributável

Até então, relativamente à presente abordagem, adequado consignar que referida Lei referenciou a base de cálculo do ITR a partir do preço de mercado da **terra nua tributável** na data de ocorrência do respectivo fato gerador (**VTNt**), o que se dará em 1º de janeiro de cada ano. Nessa perspectiva, orientando o estudo ao propósito que se pretende atingir, que é o enfrentamento da lide em debate, é apropriado se discorrer acerca da apuração da dita base tributável, conforme dispõe reportado mandamento legal, com a redação vigente à época do fato gerador, nestes termos:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e

condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, **considerar-se-á:**

I - **VTN**, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II - **área tributável**, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente (APP) e de reserva legal (ARL)...[...]
- b) de interesse ecológico (AIE) para. [...]
- c) comprovadamente imprecáveis (ACI) para [...]
- d) sob regime de servidão florestal (ARSF);
- e) cobertas por florestas nativas (ACFN), primárias [...]
- f) alagadas (AA) para fins de constituição de reservatório [...]

(grifo nosso)

Importante salientar que a legislação tributária acompanha o entendimento dado à terra nua pelo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79), definindo-a como sendo o imóvel rural por natureza ou aquisição natural, compreendendo o solo com a sua superfície e respectiva mata nativa, floresta nativa ou pastagem natural. Isto está posto na IN RFB nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 32, caput. Confira-se:

Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

Nesse cenário, o já transcrito § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, por meio do seu inciso III, assevera que o valor da terra nua tributável (VTNt) - **efetiva base de cálculo do tributo em destaque** - equivale ao valor da terra nua (VTN) correspondente à área tributável. Portanto, representado pelo produto da multiplicação do VTN pelo quociente da divisão entre a área tributável e a extensão total do respectivo imóvel rural. Confira-se:

Art. 10. [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, **considerar-se-á:**

[...]

III - **VTNt**, o valor da **terra nua tributável**, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total; *(grifo nosso)*

Isenções - exclusões da base de cálculo

A propósito, por ser proveitoso para a construção dos fundamentos a se hipotecar nesta análise, conveniente registrar que, como visto, exceto quanto às imunidades voltadas ao cumprimento da função social referenciada anteriormente (CF, de 1988, arts. 153, § 4º, II, e 150, VI, alíneas "a" e "c", §§ 2º a 4º), o ITR **incide** sobre a totalidade remanescente dos imóveis rurais, nos termos apontados pelo CTN. Logo, as exclusões - redução da base de cálculo - estabelecidas na legislação supratranscrita (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II) traduzem notórias **isenções** tributárias, como tais, carregadas de especificidades próprias, conforme se verá adiante.

No contexto, releva retomar que tais isenções retratam a dimensão extrafiscal do mencionado Imposto, pois pretendem estimular o cumprimento da função social do imóvel rural por meio da utilização adequada dos recursos disponíveis e da preservação do meio ambiente. Assim entendido, quando da apuração da reportada base de cálculo, a Lei exclui, por um lado, os **custos diretos** a que se referem as aplicações dispostas nas alíneas "a" a "d" do seu art. 10, § 1º, inciso I (valor das benfeitorias, culturas, pastagens e reflorestamento); por outro, no cálculo da **área tributável**, elide a tributação atinente às áreas utilizadas na forma vista nas alíneas "a" a "f" constantes no inciso II do mesmo parágrafo e artigo (APP, ARL, AIE, ACI, ARSF, ACFN e AA).

Nesse pressuposto, anunciada isenção tributária está condicionada ao cumprimento de requisito obrigatório, previsto na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que lhe alterou o mandamento do § 1º do art. 17-O, qual seja: a existência de ADA ou do protocolo de seu requerimento perante o IBAMA ou órgão ambiental com ele conveniado. Enfim, trata-se de **exigência** genérica indispensável para a supressão de qualquer área da incidência do referido tributo. Confira-se:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

[...]

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)

A dispensa da prévia comprovação de área isenta

Oportuno registrar que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, vigente entre 25/08/2001 e 25/05/2012, não trouxe inovação no ordenamento jurídico tributário, pois apenas reforçou que o lançamento do citado Imposto se dará por homologação, conforme dispositivo constante no caput, c/c o art. 150 da Lei nº 5.172, de 1966. Logo, trata-se da dispensa prévia de apresentação de documentos no momento da entrega da DITR, o que é próprio da referida modalidade de lançamento, o que é respeitado pela Receita Federal do Brasil. Confira-se:

Art. 10.[...]

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Revogada pela Lei nº 12.651, de 2012)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

Assim sendo, quando questionado pelo Fisco, o contribuinte mantém a obrigação de comprovar o cumprimento tempestivo das condições impostas pela legislação para o gozo da isenção pretendida, mesmo se tratando de APP e ARL (alínea "a") ou de . área sob regime de servidão florestal (alínea "d"). Ademais, tampouco há de se cogitar no afastamento da atribuição dada à fiscalização para verificar se os dados declarados correspondem à situação existente no correspondente imóvel na data do fato gerador do ITR, procedendo ao lançamento de ofício quando o sujeito passivo não lograr comprovar a regularidade dos dados informados na respectiva declaração.

A propósito, em se tratando de tema complexo, entendo pertinente refinar a análise considerando dois pressupostos que refletem os comandos normativos da matéria em debate, quais sejam: (i) o da reserva legal visto no art. 97 do CTN e (ii) o da interpretação literal presente no art. 111 do mesmo Código. O primeiro, referindo-se à estrita legalidade própria dos elementos basilares da relação jurídico tributária (fato gerador da obrigação principal, base de cálculo, alíquota, etc.); o segundo, impondo limites atinentes à interpretação a ser dada aos dispositivos tributários que tratem da concessão de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.

Princípio da estrita legalidade tributária

A reserva legal tributária prevista no art. 150, inciso I, da CF, de 1988, impõe que a própria lei desenhe a regra-matriz de incidência tributária a ser adotada pelos sujeitos da relação jurídico-tributária. Nesse bojo, o art. 97 do CTN é preciso ao esclarecer e delimitar tais preceitos, mediante o estabelecimento de normas gerais tributárias. Confirma-se:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

De pronto, examinando mais detalhadamente os arts. 96, 97 e 98 do CTN - este último tratando dos tratados e convenções internacionais e os dois primeiros da legislação tributária e da reserva legal respectivamente - nota-se que não há matéria relativa a prazos sujeita à reserva legal (arts. 97 e 98). Consequentemente, infere-se que o ali não contido, refere-se a obrigações acessórias, como tais, podendo ser disciplinadas por meio da legislação tributária compreendida nos termos do art. 96 do citado Código.

Interpretação literal da legislação que concede isenção

Considerando que a tributação é a regra no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção e de dispensa do cumprimento de obrigação acessória devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico. Nessa ótica, conforme o art. 111 do CTN, o entendimento acerca da imprescindibilidade da apresentação tempestiva do ADA para o gozo da isenção pretendida pelo contribuinte deve ser restritivo, ficando afastada qualquer hipótese de dispensa ou substituição por outros documentos.

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por oportuno, o art. 175, parágrafo único, do CTN ratifica mencionada perspectiva restritiva, pois mantém a exigência de referida interpretação literal para a dispensa do cumprimento de obrigação acessória, ainda que haja outorga de isenção do suposto crédito tributário a ela vinculada. Confira-se:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Sumarizando, depreende-se que os benefícios fiscais patrocinados pela supracitada Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, incisos I e II, refletem **redução do imposto devido**, em face dos encolhimentos tanto da base de cálculo como da alíquota aplicável, decorrentes da isenção e da progressividade resultantes respectivamente.

Da Preliminar de Nulidade da Decisão de Primeira Instância

A Contribuinte inaugura suas razões recursais afirmando que houve cerceamento do seu direito de defesa em face do indeferimento, pelo órgão julgador de primeira instância, do pedido de realização de diligência / perícia e, também, do *equivocado entendimento posto na decisão de que, na hipótese, há repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/1972*.

Razão não assiste à Recorrente.

Com relação ao pedido de diligência / perícia, o artigo 18 do Decreto 70.235/72, estabelece que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine.

(grifei)

No presente caso, o julgador *a quo* entendeu que a prova pericial deve ser produzida, antes de qualquer outra razão, com o fim de firmar o convencimento do juiz, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova. Assim, as perícias se destinam à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal. Não se pode conceber o uso da prova pericial para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada, que poderia ser levantado por outros meios, e nem tampouco para afastar o cumprimento de exigência legal, como é o caso da entrega do ADA ao Ibama. Assim, verifica-se que não há justificativa para se deferir pedido de perícia.

Seguindo este raciocínio, observe-se a redação do artigo 29 do mesmo diploma legal:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora **formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.** (grifei)

Como se pode ver, a determinação de diligências é uma faculdade dada à autoridade julgadora que a utiliza de acordo com a sua livre convicção durante a análise do processo.

Isto posto, não há que se falar em cerceamento de defesa em decorrência do indeferimento do pedido de diligência.

Melhor sorte não assiste à Recorrente no que tange à assertiva de que a decisão de primeira instância seria nula em função do *equivocado entendimento (...) de que, na hipótese, há repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/ 1972*.

Ora, tratando-se de declaração produzida pelo contribuinte com o registro de dados que minoram a base de cálculo do tributo, cabe a este o dever de provar a veracidade de tais informações e não ao Fisco o ônus de demonstrar a inidoneidade dos referidos registros.

Neste contexto, rejeita-se a preliminar suscitada pela Recorrente.

Das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal

No que tange às Áreas de Preservação Permanente (APP) e de Reserva Legal (ARL), tem-se que a Contribuinte declarou na sua DITR/2004, as áreas de 5.020,0 ha e 13.379,0 ha, respectivamente.

De acordo com a Descrição dos Fatos constante na Notificação de Lançamento, tem-se que a glosa da referidas áreas está embasada na não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), *in verbis*:

2. Das Áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente:

Contribuinte não apresentou comprovante da solicitação de emissão do Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolizado junto ao IBAMA em até 6(seis) meses, contado do término do prazo para entrega da DITR. Pelo exposto, está sendo desconsiderado o valor declarado a esse título. (Enquadramento Legal: Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, §1º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 10165, de 2000 e IN/SRF nº 60, de 2001, e IN/SRF 256, de 2002).

Na impugnação apresentada, a Contribuinte esclareceu e defendeu que:

Não obstante tenha constado do Documento de Informação e Apuração de ITR entregue que a área de “preservação” - permanente” equivaleria a 5.020 hectares, certo é que a mesma corresponde àquela constante do Laudo Técnico apresentado, que comprovou de forma detalhada possuir a propriedade 3.248,4378 hectares de área de “preservação permanente.

Com relação à área de “reserva legal”, cumpre esclarecer que apesar de constar do DITR entregue área de 13.379 hectares, e não obstante conste da matrícula imobiliária que a mesma compreende 10.000 hectares, certo é que esta última extensão foi fixada por corresponder à época a 50% (cinquenta por cento) do total da propriedade. Tendo sido o “Termo de Responsabilidade e Preservação de Floresta” firmado entre a proprietária e o IIBAMA em 11/04/94, quando se acreditava possuir a propriedade 20.000 hectares de área, e considerando que, posteriormente, com o georreferenciamento realizado restou constatada a existência de área total de 14.549,8041 hectares, o que originou a retificação imobiliária averbada sob o nº 2 da matrícula, a aplicação do percentual de 50% relativo à “reserva legal” é medida que se impõe, o que leva à conclusão lógica de que a extensão da “reserva legal” é de 7.274,9020 hectares.

Sobre o tema, a DRJ inicialmente esclarece que *os comprovantes e esclarecimentos apresentados pela contribuinte em atendimento à intimação fiscal foram juntados ao processo n.º 101837.20461/2007-30, que trata da impugnação ao lançamento do ITR do Exercício 2005 do mesmo imóvel, e que os processos que tratam da exigência do ITR dos Exercícios 2003 a 2005 estão sendo analisados em conjunto, nesta data.*

Ato contínuo, corroborando o entendimento perfilhado pela Fiscalização, concluiu aquele órgão julgador que:

Conforme descrito na Notificação de Lançamento, não foi apresentado comprovante de emissão do ADA protocolado junto ao Ibama, no prazo fixado na legislação tributária.

Para as áreas de preservação permanente, além da comprovação do cumprimento da obrigação de protocolar o ADA junto ao Ibama, dentro do prazo estipulado na legislação tributária, sua existência deve ser comprovada com a apresentação de Laudo Técnico emitido por Engenheiro Agrônomo ou Florestal, acompanhado da ART, que apresente uma perfeita indicação do total de áreas do imóvel que se enquadram nessa definição e mencione especificamente em que artigo da Lei n.º 4.771/1965 (Código Florestal), com as alterações da Lei n.º 7.803/1989, a área se enquadra. São consideradas de preservação permanente as áreas definidas nos artigos 2º e 3º do Código Florestal, e há necessidade de identificação dessas áreas por meio de laudo técnico, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram, tendo em vista que, para as indicadas no art. 3º, também é exigida declaração por ato do Poder Público, consoante previsão nele contida.

(...)

Para o reconhecimento da área de reserva legal é necessário comprovar sua averbação junto ao Cartório de Registro de Imóveis, obrigação prevista no § 8º do art. 16 do Código Florestal, com redação do art. 1º da Medida Provisória nº 2.166/2001.

Pois bem!!

No que tange à glosa da Área de Preservação Permanente, esclarecedoras são conclusões alcançadas pelo Conselheiro João Maurício Vital no Acórdão nº 2301-005.968, de 08 de abril de 2019, *in verbis*:

Com respeito à exigência de **Ato Declaratório Ambiental (ADA)**, como requisito para gozo da isenção do ITR nas Áreas de Preservação Permanente e de Interesse Ecológico, primeiramente cumpre registrar que sua apresentação passou a ser obrigatória com a Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, que alterou a redação do § 1º do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

(...)

Entretanto, o Poder Judiciário tem inúmeros precedentes, aplicáveis a fatos geradores anteriores à Lei nº 12.651, de 2012, a qual aprovou o Novo Código Florestal, no sentido da dispensa da apresentação do ADA para reconhecimento da isenção das áreas de preservação permanente e de reserva legal, com vistas a afastá-las da tributação do ITR.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu, sobre tal assunto, o Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016, por meio do qual adequou sua atuação ao entendimento pacífico do STJ, resultando em nova redação para o item 1.25 da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da PGFN (lista essa relativa a temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016).

O Parecer PGFN/CRJ nº 1329/2016 não tem efeito vinculante para esta instância administrativa. Mas, entendo ser pertinente alinhar o entendimento deste Colegiado à atuação da PGFN, uma vez que a disputa poderia ser levada à esfera judicial, resultando num dispêndio desnecessário de recursos públicos. Assim, me filio à tese adotada no Parecer citado para que seja dispensada a apresentação do ADA para reconhecimento da isenção no caso da área de preservação permanente.

Quanto à existência da **Área de Preservação Permanente (APP)**, em que pese o afastamento da exigência de ADA, esta precisa ser demonstrada por meio de laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal.

No caso em análise, nos termos do relatório do Acórdão nº 2101-002.592, objeto do PAF 10183.720461/2007-30, referente ao Exercício de 2005, tem-se que:

Relativamente à comprovação de áreas de preservação permanente na propriedade, apresentou laudo de fl. 114 (numeração manual) produzido por profissional habilitado, com especificação de áreas de preservação permanente referentes à proteção de nascentes e de margens de rios/córregos existentes na propriedade, conforme a seguir:

Item 9.1.1 do Laudo Pericial: Art. 20 Lei 4.771/65

"Consideram-se de preservação permanente, **pelo só efeito desta Lei**, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas: "

a) Ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será:

No imóvel em estudo foram identificadas quatro situações pertinentes a este item:

Foram quantificados **538,3991 ha** (Quinhentos e trinta e oito hectares, trinta e nove ares e noventa e um centiares) de APP, localizados à margem dos cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura, onde foram computadas faixas de vegetação de 30 (trinta) metros ao longo de cada margem destes cursos.

c) Nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 metros:

Foram identificadas 23 (vinte e três) nascentes no imóvel com um total de **18,0619 ha** (Dezoito hectares, seis ares e dezenove centiares) de Área de Preservação Permanente.

d) No topo de morros, montes, montanhas e serras;

O imóvel apresenta um relevo bastante movimentado com presença de morros, montes e serras.

Foram mensurados **2.687,2759 ha** (dois mil, seiscentos e oitenta e sete hectares, vinte e sete ares e cinquenta e nove centiares) de Área de Preservação Permanente em topo de morro.

Assim, de acordo com o laudo, a propriedade teria 3.248,94378 ha de áreas de preservação permanente em margens de rios/córregos, nascentes e topos de morros.

Neste contexto, à luz de toda fundamentação supra, notoriamente daquela manifestada pelo Conselheiro João Maurício Vital no Acórdão nº 2301-005.968, ora adotada como razão de decidir no presente voto, não tendo sido apontado, nem pelo órgão julgador de primeira instância, nem pelos colegiados desse Egrégio Conselho, nenhum vício no laudo apresentado pela Contribuinte, impõe-se o reconhecimento da Área de Preservação Permanente na ordem de 3.248,94378 ha.

Com relação à Área de Reserva Legal, destaque-se inicialmente que todo imóvel rural deve manter uma área com cobertura de vegetação nativa, a título de Reserva Legal, conforme Lei nº 4.771, de 1965, art. 1º, § 2º, inciso III, nestes termos:

Art. 1º (...)

§ 2º (...)

III - Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Vale consignar que a exclusão da área de reserva legal da base de cálculo do ITR carece da certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel comprovando formalmente a sua averbação como de interesse ambiental antes da ocorrência do fato gerador.

Por oportuno, supracitada exclusão está posta na Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, alínea "a", a qual se reporta expressamente às disposições da Lei nº 4.771, de 1965, que traz a condição imposta para o gozo de citada isenção em seu art. 16, § 8º, *verbis*:

Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

(...)

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

Mais precisamente, o § 1º do art. 12 do Decreto nº 4.382, de 2002, é cristalino ao ratificar a condição, bem como asseverar que citada averbação deverá ocorrer antes da ocorrência do fato gerador do imposto. Confirma-se:

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§ 1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Em essência, a condição caracterizada pelo registro em destaque visa tão somente potencializar o cumprimento da função social do imóvel rural pretendido pela Constituição Federal. De tal compreensão, é permitido o gozo da isenção pretendida pela Recorrente, **DESDE** que seja cumprida a condição retrocitada: averbação no registro de imóvel (reserva legal).

Com efeito, conforme art. 114 do CTN, o lançamento se reportará à data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a qual, como cediço, ocorre no dia 01 de janeiro do correspondente exercício (Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º). Portanto, mencionada averbação deverá ocorrer tempestivamente o gozo do mencionado benefício.

A propósito, este Conselho já firmou entendimento de que fica dispensada a apresentação do ADA quando a ARL já estiver constituída (averbação realizada) na data de ocorrência do respectivo fato gerador. Confirma-se:

Súmula CARF nº 122

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso em análise, o susodito Acórdão nº 2101-002.592 destacou e concluiu que:

Relativamente à área de Reserva Legal, entendo que o Termo de Responsabilidade e Preservação da Floresta gravou 50% da área da propriedade como de utilização limitada. Desta forma, considerando a adequação do tamanho da propriedade dado o georreferenciamento, tal área teria ficado reduzida para 7.273,902ha. A averbação de efl. 56 dos autos é anterior ao fato gerador e, portanto, deve ser considerada.

Registre-se, pela sua importância, que tal entendimento restou mantido pela d. 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-005.169, *in verbis*:

ARL. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DISPENSA DO ADA ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Incabível a manutenção da glosa da ARL Área de Reserva Legal, por falta de apresentação de ADA Ato Declaratório Ambiental, quando consta a respectiva averbação na matrícula do imóvel efetuada antes da ocorrência do fato gerador.

(...)

Assim, analisando as provas juntadas aos autos, concluo que:

1) Área de Reserva Legal: manter a não incidência do ITR sobre a ARL no total de 7273,902 ha, haja vista existência de averbação em data (31/05/94) anterior ao fato gerador nos termos dos registros dos imóveis juntados às fls. 31, considerado o recálculo da área.

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

Apresentação prévia de Documentos

Oportuno registrar que o § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, apenas reforça que o lançamento do citado Imposto se dará por homologação, conforme dispositivo constante no caput. Logo, trata-se da dispensa prévia de apresentação de documentos no momento da apresentação da DITR, não eximindo o contribuinte da posterior obrigação de provar o cumprimento tempestivo das condições impostas para o gozo das isenções declaradas. Confira-se:

Art. 10.(...)

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo-se a dedução das Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal nas dimensões de 3.248,94378 ha e 7.273,902 ha, respectivamente.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior